GRAND-DUCHE DE LUXEMBOURG

COUR ADMINISTRATIVE

Numéro du rôle : 31732C
Inscrit le 27 novembre 2012

<u>Audience publique du 17 janvier 2013</u>

Appel formé par
la société anonyme ... S.A., …,
contre
un jugement du tribunal administratif du 14 novembre 2012 (n° 31295 du rôle)
dans un litige l'opposant à
une décision du directeur de l'administration des Contributions directes
en matière d'échange de renseignements

Vu l'acte d'appel, inscrit sous le numéro 31732C du rôle, déposé au greffe de la Cour administrative le 27 novembre 2012 par Maître Charles DURO, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de la société anonyme de droit luxembourgeois… S.A., établie et ayant son siège social à L-…, inscrite au registre de commerce et des sociétés de Luxembourg sous le numéro B …, représentée par son conseil d'administration actuellement en fonctions, dirigé contre un jugement rendu par le tribunal administratif du Grand-Duché de Luxembourg le 14 novembre 2012, l'ayant déboutée de son recours tendant à l'annulation sinon à la réformation d'une décision du 17 juillet 2012 prise par le directeur de l'administration des Contributions directes en matière d'échange de renseignements ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe de la Cour administrative le 21 décembre 2012 ;

Vu les pièces versées en cause et notamment le jugement entrepris ;

Le rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Maître Eric PRALONG, en remplacement de Maître Charles DURO, et Madame le délégué du gouvernement Monique ADAMS en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 8 janvier 2012.

Le 17 juillet 2012, le directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par le « *directeur* », adressa à la société anonyme ... S.A., ci-après dénommée la

« *société ...* », une demande de lui fournir des renseignements relatifs à un prêt qu'elle aurait accordé à la société civile immobilière de droit français ..., ci-après dénommée la « ... », établie à Paris, et des renseignements concernant les liens qu'elle détiendrait avec un dénommé Monsieur ... ..., gérant de la ..., au motif que la société ... précitée ferait l'objet d'un contrôle fiscal en France, ladite demande étant libellée comme suit :

« *Madame / Monsieur,*

Suite à une demande d'échange de renseignements du 23 avril 2012 de la part de l'autorité compétente française sur base de la convention fiscale modifiée entre le Luxembourg et la France du 1er avril 1958, je vous prie par la présente de me fournir les renseignements suivants pour le 20 août 2012 au plus tard.

Identité de la personne faisant l'objet d'un contrôle en France :

...

Adresse connue : ... F-...

L'objectif de la demande d'échange de renseignements susmentionnée est le suivant :

La société de droit français ... fait actuellement l'objet d'un contrôle fiscal par les autorités françaises. La société ... a accordé, depuis janvier 2008, un prêt à la société ... en vue de l'acquisition d'un immeuble. Le gérant de la société ..., Monsieur ... ..., qui fait également l'objet d'un contrôle par les autorités françaises, aurait également des intérêts dans la société ... SA. Les autorités françaises ont besoin d'informations au sujet de la réalité et de l'existence du prêt en question, ainsi que des liens entre le gérant de ... et la société ... SA.

La demande vise à déterminer les revenus professionnels et l'impôt sur les sociétés du contribuable français.

Veuillez nous fournir les informations suivantes pour la période du 1er janvier 2010 au 31 décembre 2011 :

- *Veuillez fournir le détail des immobilisations incorporelles figurant sur les bilans de 2010 et 2011 de la société ... SA (date, prix d'acquisition, mode de financement, rendements, etc.).*

- *Veuillez fournir des renseignements sur le prêt accordé à ... par la société ... SA (date, montant, parties au contrat, forme du prêt, garanties éventuelles, modalités de remboursement, taux d'intérêts, ressources propres etc.).*

- *Veuillez préciser les liens éventuels existants entre Monsieur ... et la société ... SA.*

- *Veuillez fournir copies de tout document pertinent en relation avec la présente demande d'informations.*

Après examen, la demande satisfait à mon avis aux conditions légales de l'octroi de l'échange de renseignements tel que prévu par l'article 22 de la prédite convention fiscale et de l'échange de lettres y relatif. Elle contient toutes les informations nécessaires pour démontrer la pertinence vraisemblable des renseignements demandés.

Au vu de ce qui précède, vous êtes obligé de fournir les renseignements demandés dont vous êtes détenteur dans le délai imparti. Si vous rencontrez des difficultés objectives pour déférer à la présente injonction, vous voudrez me le signaler dans les plus brefs délais.

La présente décision d'injonction est susceptible d'un recours en annulation devant le tribunal administratif qui est ouvert à toute personne visée par ladite décision ainsi qu'à tout tiers concerné. Le recours doit être introduit dans le délai d'un mois à partir de la notification de la décision au détenteur des renseignements demandés et a un effet suspensif.

Veuillez agréer, Madame, Monsieur, l'expression de mes sentiments très distingués ».

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif en date du 16 août 2012, la société ... fit introduire un recours tendant à l'annulation, sinon à la réformation de la décision précitée du directeur du 17 juillet 2012.

Dans son jugement du 14 novembre 2012, le tribunal administratif reçut le recours principal en annulation en la forme, mais le rejeta comme n'étant pas fondé, tout en retenant qu'il n'y avait pas lieu de statuer sur le recours subsidiaire en réformation et en condamnant la société ... aux dépens de l'instance.

Par requête déposée au greffe de la Cour administrative le 27 novembre 2012, la société ... a fait régulièrement relever appel de ce jugement du 14 novembre 2012.

A l'appui de son appel, la société ... rappelle que la base légale d'une demande de renseignements résiderait dans l'article 22 de la Convention tendant à éviter les doubles impositions et à établir des règles d'assistance administrative réciproque en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune conclue le 1er avril 1958 entre la France et le Grand-Duché de Luxembourg, ci-après désignée par la « *Convention* », soit dans la teneur lui conférée par la modification par l'Avenant à la Convention et l'échange de lettres y relatif du 3 juin 2009, ci-après désigné par « *l'Avenant du 3 juin 2009* », et approuvé par la loi du 31 mars 2010 portant approbation des conventions fiscales et prévoyant la procédure y applicable en matière d'échange de renseignements sur demande, ci-après dénommée la « *loi du 31 mars 2010* », soit, au contraire, dans sa teneur antérieure ensemble l'application du droit commun en matière de décisions discrétionnaires, selon que les renseignements demandés concernent tout année civile ou exercice commençant à partir du 1er janvier 2010, le principe d'unicité ayant pour effet qu'une demande portant sur des renseignements se situant tant avant et après le 1er janvier 2010 serait soumise à l'article 22 de la Convention dans son ancienne teneur et au droit commun.

La société ... estime ensuite que l'indication, dans la décision directoriale entreprise, qu'elle porterait sur des informations en relation avec la période du 1er janvier 2010 au 31 décembre 2011 s'analyserait en une « *présentation en trompe-l'œil* », au motif que les acquisitions des immobilisations incorporelles figurant dans ses bilans auraient toutes été effectuées au cours de l'année 2008 et qu'en conséquence, toutes les informations y relatives porteraient également sur l'année 2008, à l'exception des informations sur les rendements de ces immobilisations qui seraient annuels et partant inscrits aux bilans des années 2008 et suivantes déposés au Registre de commerce et des sociétés et librement consultables par tout intéressé. De même, en ce qui concerne le prêt accordé à la ..., l'appelante souligne que la première mise à disposition de fonds serait intervenue le 31 décembre 2007 et en déduit que, conformément au principe d'unicité par elle invoqué, les informations sur les mises à disposition de fonds visées dans la décision entreprise constitueraient un tout indivisible dont le point de départ se situerait avant le 1er janvier 2010. L'appelante conclut que les demandes sur ces deux éléments porteraient dès lors sur des faits et actes se situant avant le 1er janvier

2010, de manière que les procédures de droit commun seraient applicables, ce à quoi elle se serait conformée en ayant introduit, par courrier de son mandataire du 16 août 2012, une contestation contre la décision directoriale entreprise. L'appelante en déduit pareillement que le recours contentieux sous examen ne concerne que les deux dernières demandes formulées dans la décision directoriale entreprise portant sur les prétendus liens entre elle-même et Monsieur ... et la demande de communiquer « *tous documents pertinents* ».

Par rapport à l'objet de son recours ainsi circonscrit, l'appelante soutient que la demande des autorités ne respecterait pas les conditions posées par l'article 22 de la Convention en ce qu'elle manquerait de fournir les informations nécessaires pour démontrer la pertinence vraisemblable des renseignements demandés pour l'exécution correcte de la loi fiscale française.

Ainsi, en premier lieu, la demande française ne serait accompagnée d'aucune pièce jointe, de sorte que les déclarations y contenues seraient sujettes à caution et « *sont contestées pour être non prouvées* ».

En deuxième lieu, les autorités françaises ne se seraient pas conformées à l'obligation d'établir un lien entre le contribuable national sur lequel elles souhaitent obtenir des informations et le ressortissant de l'Etat requis visé par la demande de renseignements, une prétendue transparence fiscale, invoquée à tort par les premiers juges, ne permettant pas de conclure à une « *quasi-identité entre 2206 et Monsieur ...* » dans la mesure où les SCI françaises ne seraient pas toujours transparentes et où la détention exclusive d'une participation dans la société ... par Monsieur ... ne serait pas prouvée.

En troisième lieu, la cible réelle du contrôle effectué par les autorités françaises ne serait pas la ..., mais une autre personne, en l'occurrence Monsieur ..., en ce que l'ensemble des investigations tournerait autour de cette personne actuellement résidente suisse du fait que l'administration fiscale française « *subodore* » l'existence d'un lien entre Monsieur ... et toutes les sociétés considérées comme impliquées sans qu'aucune information détenue par l'administration française ne permette de suspecter un non-respect de la législation fiscale française par ce dernier. L'appelante rappelle que la demande de renseignements des autorités françaises mentionnerait que la personne faisant l'objet d'un contrôle en France est la ... et qu'elle-même serait désignée comme personne concernée par les renseignements sollicités. Elle fait valoir que malgré l'apparence ainsi créée, l'ensemble des informations soumises par les autorités françaises viserait Monsieur ... en ce qu'il serait désigné premièrement comme actionnaire fondateur détenant 80% des parts de la ..., deuxièmement comme gérant unique de cette société, troisièmement également comme gérant unique de la société de droit luxembourgeois ... HOLDING s.à r.l., ci-après désignée par la « *société ... HOLDING* », domiciliée à la même adresse que l'appelante et finalement comme personne quant à laquelle il s'agit de savoir si les trois sociétés impliquées lui appartiennent et qui « *fait aussi l'objet d'un contrôle de la part des services fiscaux français sur ses revenus de source française* ». Au vu de cette dernière mention dans la demande des autorités françaises et de l'absence de toute explication quant à une éventuelle fraude ou un comportement répréhensible de la part de Monsieur ..., il apparaîtrait clairement que la demande de renseignements viserait ce dernier en ce que l'administration française « *subodore des choses* » mais ne disposerait pas d'un commencement de preuve de fraude de la part de Monsieur ..., de manière qu'elle tenterait d'obtenir des informations sur celui-ci sous le couvert d'une demande de renseignements visant en apparence la réalité d'un prêt accordé par l'appelante à la ... et que ladite demande devrait être qualifiée de « *fishing expedition* ». L'appelante estime que pour être conforme à l'article 22 de la Convention, la demande de renseignements litigieuse aurait dû indiquer Monsieur ... comme personne faisant l'objet du

contrôle en France, reposer à titre préalable sur un lien certain entre Monsieur ... et l'appelante et fournir tous les éléments permettant d'établir la pertinence vraisemblable des éléments demandés dans le cadre des faits lui reprochés. L'appelante estime également qu'en l'absence de ces éléments et de toute indication quels documents devraient être pertinents aux yeux des autorités françaises, la détermination des documents à soumettre serait laissée à son appréciation et qu'elle serait en fin de compte amenée à « *verser tout document généralement quelconque relevant de ses dossiers administratifs ceci dans le seul but de la préservation de ses droits et d'éviter en particulier de se voir infliger une amende* », une telle demande inquisitoire et vague n'étant pas non plus conforme à l'article 22 de la Convention.

En outre, l'appelante soutient, en se référant au manuel de l'OCDE sur la mise en œuvre des dispositions concernant l'échange de renseignements à des fins fiscales, que le Luxembourg ne serait pas tenu de fournir des renseignements sur Monsieur ... dans la mesure où, comme les autorités françaises l'admettent dans leur demande litigieuse, ce dernier est résident suisse depuis le 24 avril 2011 et dès lors à partir de ce moment résident d'un pays tiers assujetti à l'impôt dans aucun des Etats contractants de la Convention et où, par voie de conséquence, la demande de renseignements litigieuse transgresserait les limites de la compétence territoriale des Etats signataires de la Convention.

Finalement, l'appelante insiste sur le fait que Monsieur ... aurait été résident luxembourgeois durant l'année 2010 et jusqu'au 24 avril 2011 et qu'on ne pourrait partant que s'interroger sur le fait que la demande de renseignements litigieuse vise l'appelante et non pas Monsieur ... lui-même, ce fait devant être qualifie de « *bizarrerie procédurale* » et constituant en lui-même la preuve que l'on se trouverait en présence d'une « *fishing expedition* » menée à l'insu de la cible réelle du contrôle.

Par rapport aux développements de l'appelante concernant la loi applicable à la demande de renseignements litigieuse émanant des autorités françaises, la Cour tient à rappeler qu'elle a déjà retenu que l'Avenant du 3 juin 2009 est entré en vigueur en date du 29 octobre 2010, conformément à son article 2, paragraphe 1er, et est applicable à partir du 1er janvier de l'année qui suit immédiatement le 3 juin 2009, soit le 1er janvier 2010. En outre, le législateur a implicitement mais nécessairement soumis l'applicabilité de la procédure spécifique définie aux articles 2 à 6 de la loi du 31 mars 2010 à la double condition que la convention ou la modification conventionnelle visée à l'article 1er de cette loi et applicable au cas concerné soit déjà entrée en vigueur au moment de la soumission de la demande de renseignements de la part d'autorités étrangères et que cette demande porte sur une période d'imposition à laquelle ladite convention ou modification conventionnelle était déjà applicable, de manière à avoir implicitement dérogé à la règle générale de l'applicabilité immédiate des règles de compétence et de procédure. Le régime antérieur concernant la compétence et la procédure doit alors trouver application dès que l'une de ces conditions ne se trouve pas vérifiée dans un cas donné. Dans le cadre des relations avec la France et de l'application de la Convention, ces principes impliquent que la procédure spécifique instaurée par les articles 2 à 6 de la loi du 31 mars 2010 est applicable depuis le 29 octobre 2010 à toute demande de renseignements de la part des autorités françaises portant sur toute période commençant à partir du 1er janvier 2010 (cf. Cour adm. 9 février 2012, n° 29655C du rôle).

En ce qui concerne des demandes de renseignements étrangères portant sur des faits survenus en partie avant et en partie après le 1er janvier 2010, il n'y a pas lieu d'appliquer le principe d'unicité d'une demande en ce qu'une telle survie de la loi ancienne ne saurait être considérée comme conforme à l'intention à la base de l'Avenant et de la loi du 31 mars 2010

à défaut de disposition expresse contenue dans l'Avenant et la loi du 31 mars 2010, mais qu'il y a lieu d'admettre l'application exclusive de l'article 22 de la Convention, tel que modifié par l'Avenant du 3 juin 2009, et de la procédure prévue par la loi du 31 mars 2010 à partir du 1er janvier 2010 pour toute demande de renseignements des autorités françaises soumise après le 29 octobre 2010 dans la mesure où elle porte sur une période commençant à partir du 1er janvier 2010. Il s'ensuit que la légalité d'une même demande de renseignements des autorités françaises visant des périodes se situant à la fois avant et après le 1er janvier 2010 doit faire l'objet d'une analyse séparée en ce que son objet porte respectivement sur la période antérieure, d'un côté, et sur la période postérieure, d'un autre côté (cf. Cour adm. 9 février 2012, n° 29655C du rôle).

Or, en l'espèce, l'appelante développe son argumentation relative à l'applicabilité du droit commun en vertu du principe d'unicité d'une demande de renseignements sur base d'une soi-disant « *présentation en trompe-l'œil* » de la décision directoriale entreprise exclusivement par rapport aux deux premiers points de la décision directoriale entreprise, à savoir les détails sur les immobilisations incorporelles figurant dans ses bilans et sur le prêt accordé à la .... En outre, tout en relevant qu'elle a introduit devant le directeur le 16 août 2012 une contestation contre ces deux volets de la décision directoriale litigieuse, elle a expressément limité la portée de son recours contentieux sous examen aux deux derniers volets de ladite décision qui lui enjoignent de préciser les liens éventuels existants entre Monsieur ... et elle-même et de fournir copies de tout document pertinent en relation avec cette demande d'informations.

Par rapport à ces deux derniers volets de la décision directoriale entreprise déférés à travers son recours contentieux, l'appelante ne conteste pas que les renseignements y sollicités portant sur les seules années 2010 et 2011, comme le directeur le précise lui-même dans ladite décision et comme le délégué du gouvernement l'a rappelé en cours en procédure contentieuse, de sorte que la Cour est amenée, au voeu des développements *supra*, à examiner la validité des deux derniers volets de la décision directoriale du 17 juillet 2012 qui lui ont été utilement déférés à travers le recours sous analyse par rapport à l'article 22 de la Convention dans la teneur lui conférée par l'Avenant du 3 juin 2009 et à la loi du 31 mars 2010.

Concernant ensuite le premier moyen de l'appelante tenant au défaut de preuves documentaires pour les faits sur lesquels les autorités françaises appuient leur demande de renseignements en cause, il y a lieu de préciser que ni l'article 22 de la Convention, ni l'échange de lettres y relatif ne posent l'exigence que l'autorité requérante soit tenue d'établir dès l'émission de la demande de renseignements la réalité des faits et du cas d'imposition à la base de la demande en communiquant à l'autorité compétente de l'Etat requis certaines pièces, voire le dossier fiscal correspondant. Ce n'est qu'en cas de doutes de l'autorité compétente de l'Etat requis sur le caractère justifié de la demande que l'autorité requérante pourra être amenée à fournir des précisions complémentaires appuyées, le cas échéant, par des pièces afférentes. Il s'ensuit que la simple absence de pièces fournies ensemble avec la demande de renseignements litigieuse ne saurait être admise à elle seule comme motif permettant de conclure d'emblée au caractère non valable de la demande de renseignements litigieuse en raison d'un défaut quant à la forme, cette question de la réalité des faits exposés dans la demande faisant partie de l'examen de la condition du caractère vraisemblablement pertinent des renseignements sollicités pour un cas d'imposition déterminé.

Par rapport au deuxième moyen de l'appelante tenant au défaut de preuve d'un lien entre la ... et elle-même, il convient de relever que les autorités françaises ont indiqué dans leur demande que Monsieur ... est tant le gérant unique de la ..., dont il détient 80% des parts,

que l'administrateur unique de l'appelante, tout comme il est indiqué comme étant le gérant unique de la société ... HOLDING. En outre, l'appelante et la société ... HOLDING ont assuré le financement d'acquisitions immobilières de la ... en France et il existe une similitude univoque entre la raison sociale de la société ... HOLDING et le nom patronymique de Monsieur ... ainsi qu'entre les initiales du nom de Monsieur ... et la .... Abstraction même faite de la question de savoir si la ... est à considérer comme entité fiscalement opaque ou transparente en France, ces éléments doivent être considérés comme un faisceau d'éléments qui est suffisamment étayé pour créer une apparence rendant l'existence de liens entre l'appelante et la société ... - ayant, en quelque sorte et pour le moins en apparence, Monsieur ... comme dénominateur commun - suffisamment probable pour que la demande des autorités françaises afin d'obtenir des renseignements sur l'existence éventuelle de liens entre Monsieur ... et l'appelante soit vraisemblablement pertinente dans le cadre du cas d'imposition de la .... La demande de renseignements française litigieuse tend ainsi à voir confirmée ou infirmée une apparence suffisamment concrète créée par les éléments à sa disposition et que les autorités françaises n'arrivent pas à établir avec les éléments à leur disposition propre.

S'il est vrai, comme le critique l'appelante dans le cadre de son troisième moyen, que Monsieur ... est visé dans la demande litigieuse à plusieurs reprises, dont comme personne faisant également l'objet d'un contrôle en France, mais qu'il n'est pas indiqué, dans la rubrique afférente de la partie B du formulaire de la demande comme contribuable visé par la demande de renseignements, seule la ... étant énumérée dans cette rubrique, ce fait n'est pas de nature à affecter la validité de la demande de renseignements litigieuse. En effet, la demande comporte l'indication précise de l'identité et de l'adresse de l'époque de Monsieur ... qui est visé à plusieurs reprises sous différentes qualités essentielles qui lui confèrent nécessairement un rôle tel qu'il est susceptible d'être également personnellement visé par les renseignements sollicités par les autorités françaises. Dans ces conditions, l'omission de formellement nommer Monsieur ... comme contribuable visé par la demande de renseignements litigieuse n'affecte pas la validité de la demande litigieuse en tant que telle au vu des autres indications concrètes fournies en cause. En outre, il ne saurait être valablement soutenu que les renseignements demandés sont seulement susceptibles d'être pertinents pour le cas d'imposition de Monsieur ..., étant donné qu'ils sont pertinents dans le cadre de la fixation des revenus de la ... notamment en ce qui concerne la réalité de l'emprunt lui accordé par l'appelante et la correspondance des conditions de ce contrat à des relations entre tierces personnes.

Contrairement au soutènement afférent de l'appelante, le quatrième poste de renseignements sollicités par les autorités françaises tendant à obtenir « *copies de tout document pertinent en relation avec la présente demande d'informations* » n'est pas conçu de façon essentiellement vague et imprécise, mais s'agence clairement par rapport aux trois autres postes de renseignements visés dans la décision directoriale entreprise et tend essentiellement à obtenir les preuves documentaires relatives à ces trois autres postes de renseignements, de sorte que tout document qui ne véhicule pas directement l'un des renseignements requis sous les trois autres postes énoncés dans la décision directoriale entreprise n'est pas couvert par la demande de renseignements.

Finalement, quant à l'argumentation de l'appelante relative au transgressement de la compétence des autorités françaises et luxembourgeoises sous l'égide de la Convention en ce qui concerne Monsieur ... au vu de son déménagement vers la Suisse qui lui aurait fait perdre la qualité de résident d'un des deux Etats signataires de la Convention, il y a lieu de rappeler que, comme retenu ci-avant, la ... est également valablement désignée comme contribuable visé par les procédures internes françaises et que les renseignements sollicités sont

vraisemblablement pertinents dans le cadre de la détermination de ses revenus imposables. En outre, la qualité de résident ou non de la personne visée par la demande de renseignements est à vérifier non pas par rapport à la date de la soumission de cette demande, mais par rapport à la période durant laquelle les faits à la base des renseignements sollicités sont survenus. Or, en l'espèce, Monsieur ... était résident luxembourgeois durant toute l'année 2010 et jusqu'au 24 avril 2011, de manière que la demande de renseignements litigieuse pouvait valablement porter sur cette période en ce qui concerne Monsieur ... personnellement.

Il découle de ces développements que l'appel sous examen n'est justifié en aucun de ses moyens et qu'il est à rejeter comme étant non fondé, le jugement entrepris étant ainsi à confirmer.

PAR CES MOTIFS

la Cour administrative, statuant à l'égard de toutes les parties en cause,

reçoit l'appel du 27 novembre 2012 en la forme,

au fond, le déclare non justifié et en déboute,

partant, confirme le jugement entrepris du 14 novembre 2012,

condamne l'appelante aux dépens de l'instance d'appel.

Ainsi délibéré et jugé par:

Francis DELAPORTE, vice-président,

Serge SCHROEDER, premier conseiller,

Lynn SPIELMANN, conseiller,

et lu à l'audience publique du 17 janvier 2013 au local ordinaire des audiences de la Cour par le vice-président, en présence du greffier en chef de la Cour Erny MAY.

s. MAY s. DELAPORTE